



TRATTAMENTO FISCALE DEI VEICOLI

A CURA
DELL'OSSERVATORIO FISCALE E DEL LAVORO
DI UNIONCED ED UNIONLAVORO

Gianfranco Costa



Indice

Premessa.....	3
Codice della strada	3
Inerenza	4
Trattamento ai fini reddituali nell'esercizio d'impresa.....	7
Piena e limitata deducibilità	7
Autoveicoli per usi speciali	8
Autoveicoli "Uso ufficio"	8
Trasporto di merci sulle autovetture	11
Trattamento ai fini reddituali nell'esercizio di arti e professioni	12
Acquisizione in leasing e noleggio	12
Fringe benefit	13
Cessione dell'autoveicolo	14
Gli automezzi e l'I.v.a.	15
Panorama Europeo	16



Premessa

Le problematiche legate alla deducibilità dei costi e detraibilità dell'Iva relativamente a veicoli utilizzati dall'imprenditore o dal professionista, hanno sempre riscosso notevole interesse sia da parte degli operatori che dell'Amministrazione finanziaria.

Se da un lato si è, infatti, registrato il tentativo degli operatori economici di individuare strumenti in grado di consentire risparmi d'imposta nel comparto, dall'altro, per converso, si è assistito a numerosi interventi del Fisco volti ad individuare limiti a tale operato.

Vi è, peraltro, da registrare come, per effetto dei rinvii operati dalle norme fiscali alle tipologie di veicoli previste nel Codice della Strada (D. Lgs. 285/1992), le novità introdotte in tale comparto, anche per effetto di provvedimenti comunitari, producono conseguenze sul piano fiscale.

Codice della strada

L'art. 54 del Codice della Strada prevede, al comma 1, la possibilità di immatricolare i veicoli secondo le seguenti categorie¹:

- **Lettera a): Autovetture: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente;**
- **Lettera b): Autobus: veicoli destinati al trasporto di persone equipaggiato con più di nove posti compreso quello del conducente;**
- **Lettera c): Autoveicoli per trasporto promiscuo: veicoli aventi massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.5t o 4.5t se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e capaci di contenere al massimo nove posti compreso quello del conducente;**

¹ Sono riportate in grassetto le tipologie di autoveicoli menzionate dalle norme fiscali (art. 164 T.U.I.R. e art. 19 bis1 D.p.r. 633/1972)



- *Lettera d) Autocarri*: veicoli destinati al trasporto di cose e delle persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse;
- *Lettera e) Trattori stradali*: veicoli destinati esclusivamente al traino di rimorchi o semirimorchi;
- *Lettera f) Veicoli per trasporti specifici*: veicoli destinati al trasporto di determinate cose o di persone in particolari condizioni, caratterizzati dall'essere muniti permanentemente di speciali attrezzature relative a tale scopo;
- *Lettera g) Autoveicoli per uso speciale*: Veicoli muniti permanentemente di speciali attrezzature e destinati prevalentemente al trasporto proprio;
- *Lettera h) Autotreni*: Complessi di veicoli costituiti da due unità distinte, agganciate, delle quali una motrice;
- *Lettera i) Autoarticolati*: Complessi di veicoli costituiti da un trattore e da un semirimorchio;
- *Lettera l) Autosnodati*: Autobus composti da due tronconi rigidi collegati tra loro da una sezione snodata;
- ***lettera m) Autocaravan: veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo, compreso il conducente.***

Inerenza

L'introduzione dell'*art. 121/bis (oggi art. 164 del nuovo T.U.I.R.) nel D.P.R. 917/1986 (T.u.i.r)* si proponeva di razionalizzare la disciplina fiscale dei mezzi di trasporto, dettando i limiti di deducibilità relativamente a talune tipologie di essi.

Si è osservato, tuttavia, che tale meritevole proposito non può dirsi realizzato e ciò, evidentemente, per effetto della mancanza di una norma di chiusura che detti il trattamento fiscale degli autoveicoli non menzionati nell'*art. 164 del nuovo T.U.I.R.*

Le regole fiscali relative alle tipologie di autoveicoli non menzionate nelle norme fiscali sono contenute nella C.M. n. 48/E del 10 Febbraio 1998 la quale, dopo



aver operato un espresso richiamo al comma 5 dell'art. 75 (oggi art. 109, comma 5) del T.U.I.R., ha chiarito che *".....nelle ipotesi in cui il veicolo utilizzato non rientri in una delle categorie espressamente individuate dal legislatore, le spese e ogni altro componente negativo sostenuto per il loro utilizzo sono deducibili prescindendo dai criteri individuati dall'articolo 121-bis del Testo Unico delle imposte sui redditi, purché vi sia un **rapporto di inerenza** tra l'utilizzo del veicolo e l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione"*.

Continuando la circolare ribadisce la definizione di *"rapporto di inerenza"* già offerta nella C.M. 37/E del 13 Febbraio 1997 dovendosi per essa intendere *"utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata"*.

La stessa circolare offre, peraltro, alcuni esempi pratici *".... le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione"*.

Infatti, se l'autoveicolo è per l'azienda un bene strumentale e, quindi, necessario per il normale svolgimento dell'attività d'impresa (si pensi, come ulteriore esempio, all'auto utilizzata dal tassista nello svolgimento della propria professione), allora, si avrà piena deducibilità di tutte le spese sostenute: acquisto, utilizzo, gestione.

Il concetto di inerenza ai fini Iva è chiarito dalla C. M. n. 25 del 3 Agosto 1979 la quale fornisce le definizioni di *"beni oggetto dell'attività propria dell'impresa"* da intendersi come quelli che qualificano e realizzano l'attività normalmente svolta, e *"beni strumentali"* come quelli impiegati esclusivamente come mezzo per l'esercizio di detta attività, e, pertanto, diversamente dai beni oggetto dell'attività propria dell'impresa, inidonei a qualificare la natura dell'attività svolta.

Da quanto sinora detto si comprende come la *"strumentalità esclusiva"* richiesta ai fini IVA diverga profondamente da quella ai fini delle imposte dirette esaminata in precedenza (C.M. 37/E del 10 Febbraio 1997 e C.M. 48/E del 13 Febbraio 1998) .



La ragione di ciò è, evidentemente, nel riferimento della “strumentalità” ai fini Iva a poche tipologie di autoveicoli rispetto a quelle cui detto requisito va riferito ai fini delle imposte dirette.

Nel comparto Iva, infatti, il requisito della **strumentalità** comporta la piena detraibilità dell’Iva inerente le spese di acquisizione e gestione soltanto relativamente agli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e di cose carrozzati a pianale o a cassone con cabina o a furgone anche fenestrato autoveicoli per il trasporto promiscuo immatricolate prima del 1° Ottobre 1998 (art. 19bis1, comma 1, lett. a) D.p.r. n. 633/1972), mentre ai fini delle imposte dirette va ricollegato ad autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori (art. 164, comma 1, lett. a) del T.U.I.R.).

Peraltro occorre precisare che, per effetto del recepimento nel nostro Paese della Direttiva n. 98/14/CE del 06 febbraio 1998, pur in assenza di una espressa modifica al Codice della Strada, a partire dal 1° Ottobre 1998 non potranno più essere omologati “autoveicoli per trasporto promiscuo”.

Dunque i veicoli eventualmente omologati ad “uso promiscuo” in data successiva al 1° Ottobre 1998 andranno considerati, ai fini fiscali, autovetture e quindi saranno soggetti alle regole previste per tale tipologia di veicoli.

Si avranno, dunque, due distinti regimi fiscali; il primo dei quali applicabile ai veicoli ad uso promiscuo omologati come tali in data anteriore al 1° Ottobre 1998, per i quali continuerà ad applicarsi la previsione normativa dell’art. 19 bis1 comma 1, lett. A), ed un secondo regime che, tenendo in considerazione le novità apportate dalla norma comunitaria, estende il trattamento fiscale riservato alle autovetture anche a veicoli analoghi ai precedenti ma omologati in data successiva al 1° ottobre 1998.



Trattamento ai fini reddituali nell'esercizio d'impresa

Piena e limitata deducibilità

Ai fini delle imposte sui redditi l'art. 164 del nuovo T.U.I.R., prevede sostanzialmente, le due ipotesi di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi agli autoveicoli, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni:

- Piena deducibilità: è possibile dedurre interamente i costi di acquisto e di utilizzo relativi ad autovetture e autocaravan, aeromobili da turismo, navi ed imbarcazioni da diporto utilizzati, esclusivamente, come strumentali nell'esercizio dell'attività d'impresa. La deducibilità piena permane per i soli veicoli adibiti ad uso pubblico o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (art. 164, comma 1, lett. a) del T.U.I.R.).
- Limitata deducibilità: fuori dai casi previsti per la piena deducibilità, la deduzione dei costi di acquisto e di utilizzo relative per le autovetture e gli autocaravan, motocicli e ciclomotori è limitata:
 - all'80% per gli agenti ed i rappresentanti di commercio;
 - al 50% in tutti gli altri casi.

In tali ipotesi il costo ammortizzabile, ai sensi dell'art. 164 del nuovo T.U.I.R. è riconosciuto in misura non superiore a:

- € 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan;
- € 4.131,66 per i motocicli;
- € 2.065,83 per i ciclomotori.

Anche in relazione al costo massimo fiscalmente riconosciuto è previsto un trattamento agevolativo per agenti e rappresentanti di commercio per i quali esso è pari ad € 25.822,84 (art. 164, comma 1, lett. b)).



Autoveicoli per usi speciali

Per i veicoli non menzionati dalle norme fiscali vengono ripristinate le regole ordinariamente dettate in materia tributaria per i beni strumentali.

Ciò significa che per tali tipologie di veicoli², per operare legittimamente la deduzione di costi o componenti negativi di reddito, occorre verificare, come già detto, il requisito della strumentalità contenuto, per le imprese nell'art. 109, comma 5 del nuovo T.U.I.R. e, per gli esercenti arti e professioni, nell'art. 54, comma 1 del nuovo T.U.I.R..

Autoveicoli “Uso ufficio”

L'art. 203 del regolamento di attuazione del Codice della strada contiene al comma 2 l'individuazione degli autoveicoli che possono essere compresi fra quelli definiti ad “uso speciale” dall'art. 54, lett. g) dello stesso Codice e, fra essi, contempla alla lett. ee) gli autoveicoli per “uso ufficio”.

In merito ad essi l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire, in risposta ad una istanza di interpello presentata, i requisiti necessari perché si possa legittimamente dedurre i costi, nella R.M. n. 179/E del 12 Novembre 2001.

Nella stessa si è affermato che attese le peculiarità della tipologia di autoveicoli, essi possono essere legittimamente dedotti soltanto da coloro i quali esercitano attività che necessitino di uffici amministrativi mobili.

Inoltre è necessario che accanto al requisito della strumentalità del veicolo (requisito, come visto, necessario per la deducibilità di ogni autoveicolo non contemplato dalle norme fiscali), l'autoveicolo “uso ufficio” sia dotato degli allestimenti previsti per tale tipologie di veicoli³ e venga, inoltre, utilizzato effettivamente come ufficio mobile.

Di fronte al crescente fenomeno delle immatricolazioni “uso ufficio”, la Direzione generale per i trasporti terrestri ha emanato la nota n. 2826 del 15 Luglio

² Si tratta delle tipologie di veicoli indicate nell'art. 54 del Codice della strada non evidenziate in grassetto nel paragrafo che precede.

³ Le caratteristiche per l'omologazione di autoveicoli come “uso ufficio” sono contenute nella nota n. 4658 del 30 Novembre 1999 del Ministero dei Trasporti.



2002 in cui, dopo aver effettuato il richiamo al contenuto della Direttiva 98/14, si ribadisce che a partire dal 1° Ottobre 1998 è possibile omologare autoveicoli soltanto nelle categorie M ed N, relative rispettivamente ad autoveicoli per trasporto di persone e di merci.

Inoltre nella medesima nota si precisa che le autovetture “uso ufficio” possono rientrare solo nella categoria N (per trasporto di merci).

Ciò significa che per poter legittimamente omologare una comune autovettura come autoveicolo “uso ufficio” si rendeva necessario due fasi consistenti: la prima nel passaggio dalla categoria M alla N del veicolo; la seconda, nell’allestimento dello stesso ad “uso ufficio”.

Successivamente in data 10 Dicembre 2002 è stato emanato un Decreto dirigenziale che ha precisato le caratteristiche generali e gli accessori che debbono essere installati sulle autovetture affinché il loro utilizzo possa essere considerato “uso ufficio”.

In particolare:

- Gli autoveicoli debbono essere dotati di non più di due posti escluso il conducente, posizionati su un’unica fila di sedili, non essendo ammesso il trasporto di persone nell’ambiente destinato all’ufficio;
- I veicoli debbono inoltre essere dotati:
 1. di almeno una porta posizionata sulla fiancata destra o nella parte posteriore (ad esclusione delle porte di accesso alla cabina, per autoveicoli), nonché di almeno una finestra apribile posizionata su una fiancata o sulla parte posteriore del veicolo stesso. Il vano porta, deve avere una grandezza minima di 500 mm; il vano finestra, deve avere una superficie non inferiore a 0.40 m²;
 2. di attrezzature e di arredi permanentemente installati nell’ambiente destinato ad ufficio, funzionali con la destinazione del veicolo;
 3. L’altezza interna dell’ambiente destinata ad ufficio deve essere non inferiore a 1800 mm.

Accessori:



- a. L'impianto elettrico, asservito alle apparecchiature posizionate nell'ambiente destinato ad ufficio, deve essere realizzato con adeguate protezioni e deve essere certificato dall'allestitore ai sensi del *D.lgs. 626/94*.
- b. I materiali di rivestimento presenti nell'ambiente destinato ad ufficio devono essere ignifughi o autoestinguenti e devono essere certificati da apposita dichiarazione rilasciata dall'allestitore.
- c. I veicoli debbono essere muniti di estintore

In considerazione delle caratteristiche sopra esaminate, appare evidente che a data odierna possono essere omologati per "uso ufficio" soltanto furgoni, camion e autobus.

Autocarri

Come già detto, per i veicoli non espressamente contemplati dalle norme tributarie, occorre, perché si possa legittimamente dedurre i costi di acquisizione e di utilizzo e detrarre l'Iva ad essi relativa, verificare se sia soddisfatto il requisito della strumentalità dell'autoveicolo.

Sul punto proprio in relazione ad autocarri la R.M. n. 244/E del 23 Luglio 2002, ha affermato che perché si possa legittimamente dedurre i costi e detrarre l'Iva relativa alle spese di acquisizione, di importazione e di manutenzione occorre che si realizzi un rapporto di stretta inerenza tra l'attività svolta e l'utilizzo del veicolo immatricolato quale "autocarro".

Fenomeno registrato con notevole frequenza negli ultimi anni è quello relativo ad omologazioni ed immatricolazioni come autocarri (nella classe N) di autoveicoli comunemente omologati ed immatricolati nella classe M (per trasporto di persone).

Tale fenomeno prende le mosse dalla circostanza che il legislatore comunitario nella Direttiva 98/14/CE se da un lato ha uniformato le regole comunitarie relative all'omologazione delle autovetture, dall'altro non si è preoccupato di dettare regole uniformi per quanto riguarda gli autocarri.



In conseguenza di ciò autoveicoli sprovvisti dei requisiti per l'omologazione in Italia quali autocarri, venivano così omologati in altri Paesi comunitari.

Si procedeva poi a presentare presso gli Uffici del Dipartimento dei trasporti terrestri nazionali la documentazione necessaria per l'immatricolazione degli stessi nel territorio nazionale.

Dinnanzi a tali richieste i predetti Uffici si sono divisi fra quelli che, in base al principio della validità di un'omologazione fatta in un Paese comunitario in tutto il territorio comunitario, hanno provveduto all'immatricolazione, e gli altri che applicando la norma nazionale non ritenevano di poter procedere all'immatricolazione.

La soluzione alla controversa questione è stata fornita dalla Direzione generale della Motorizzazione, la quale nella nota n. 2979 del 28 Luglio 2003 ha affermato che:

- Non è possibile passare dalle categorie M ad N e viceversa, senza il nulla osta del costruttore
- Non è ammessa l'immatricolazione come autocarro di autoveicoli così immatricolati in altri Paesi comunitari, se essi non soddisfano i requisiti richiesti per l'omologazione come autocarro in Italia

Trasporto di merci sulle autovetture

A seguito dell'eliminazione della possibilità di immatricolare a partire dal 1° Ottobre 1998 **autoveicoli per trasporto promiscuo** definiti dall'art. 54, comma 1, lett. c) del Codice della Strada come *“veicoli aventi massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.5t o 4.5t se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e capaci di contenere al massimo nove posti compreso quello del conducente”* si è posta la questione se fosse consentito il trasporto di merci su autovetture immatricolate nella categoria M (per trasporto di persone).

A tale quesito ha dato risposta il Dipartimento dei trasporti terrestri che in due circolari, del 30 Agosto 1999 e del 14 Dicembre 1999, ha chiarito che sulle autovetture possono essere trasportati sia i campionari degli agenti di commercio che oggetti di natura personale e familiare.



La nota n. 300/A/43928/105/27 del 27 Luglio 1999 del Ministero degli Interni concorda con questa posizione, prevedendo, tra l'altro, che *“nel caso di veicoli della categoria internazionale M1, “autoveicoli per il trasporto di persone”, a parere di questo Ministero sembra legittimo, e non sanzionabile, sia il trasporto di oggetti di natura personale o che siano comunque destinati all’uso proprio e familiare, che il trasporto di beni in conto campionario non destinati alla vendita, purché siano sistemati secondo le caratteristiche strutturali del veicolo”*.

Trattamento ai fini reddituali nell’esercizio di arti e professioni

- Piena deducibilità: per i professionisti l’unica ipotesi configurabile, fra le tre previste dall’art. 164, comma 1, lett. a) per la deducibilità integrale dei costi relativi ai veicoli indicati nella stessa previsione, è quella relativa all’utilizzo promiscuo da parte dei dipendenti per la maggior parte del periodo d’imposta.

- Limitata deducibilità: fuori dal caso sopra esaminato di piena deducibilità, la deduzione dei costi di acquisto e di utilizzo per le autovetture e gli autocaravan, motocicli e ciclomotori è limitata nella misura prima citata del 50%, fino ad un ammontare massimo di € 18.075,99 e, comunque, limitatamente ad un solo veicolo. Nel caso in cui l’attività sia svolta in forma associata, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni associato.

Acquisizione in leasing e noleggio

Nel caso in cui il bene venga acquisito in leasing i canoni di locazione saranno raffrontati ai limiti descritti sopra nel caso di acquisto diretto.

Alternativa rispetto alle due ipotesi esaminate è, poi, la locazione o il noleggio del veicolo.

Relativamente a tale ipotesi ancora l’art. 164 del nuovo Tuir stabilisce i seguenti limiti alla deducibilità, che dovranno essere ragguagliati ad anno:

- €3.615,20 per le autovetture e gli autocaravan;



- €774,69 per i motocicli;
- €413,17 per i ciclomotori.

Va ricordato che i predetti limiti devono essere comunque confrontati alla limitata deducibilità del 50% o dell'80% per gli agenti di commercio.

Ulteriore previsione dell'articolo 164 del nuovo Tuir è che nell'ipotesi in cui il noleggio o la locazione abbiano una durata inferiore al periodo d'imposta, i limiti sopra descritti saranno ragguagliati alla durata stessa.

Se, quindi, una autovettura è noleggiata per metà periodo d'imposta, le spese di noleggio potranno essere dedotte per un importo massimo pari ad €1.807,60.

Chiarificazioni di fondamentale importanza circa il noleggio a medio e lungo periodo sono state fornite dalla C.M. n. 48/E del 10 Febbraio 1998, la quale, al punto 2.1.3.4, afferma che qualora il contribuente aderisca ad una forma di noleggio "full service" dovrà essere accorto a farsi quantificare nel contratto e conseguentemente nelle fatture periodiche distintamente la quota di noleggio del bene e quella attinente le spese forfetarie per i servizi accessori. La distinzione rileva in quanto la parte relativa al noleggio del bene dovrà essere confrontata con gli importi massimi di deducibilità.

Le altre spese invece vedranno la deducibilità parziale del 50% (elevato all'80% per gli agenti e rappresentanti di commercio) senza alcuna limitazione.

Al contrario qualora nel contratto di noleggio non vengano definite in modo separato dette spese, sempre la C.M. 48/E prevede che l'ammontare omnicomprensivo debba essere confrontare con i limiti massimi di deducibilità dei canoni sopra esposti.

Fringe benefit

L'assegnazione di un'autovettura può anche essere fatta al dipendente per uso promiscuo, cioè affinché lo stesso la utilizzi per l'attività d'impresa e per fini personali.



In tale ipotesi per il dipendente si realizza un fringe benefit fiscalmente forfettizzato in misura pari al 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza media di 15.000 Km/anno determinato da apposite tabelle A.C.I..

Eventuali rimborsi dell'assegnatario andranno a decurtare il fringe benefit.

Per ciò che riguarda l'azienda, l'assegnazione al dipendente, effettuata per la maggior parte del periodo d'imposta, determina la deducibilità integrale di tutti i costi attinenti l'autovettura stessa (ammortamenti, manutenzione, ecc.). Per le auto date in uso promiscuo ai collaboratori invece, la deducibilità avviene tenendo conto della doppia funzione del mezzo: assumendo quindi il costo integrale fino al raggiungimento del fringe benefit, e con i limiti dettati dall'art. 164 per la parte eccedente. Nel caso del fringe benefit il Ministero ha stabilito che le autovetture possono essere interamente deducibili solamente se la loro potenza fiscale è non superiore a 17 cavalli fiscali se alimentate a benzina o 20 cavalli fiscali se diesel.

Cessione dell'autoveicolo

La cessione degli autoveicoli, come quella di qualsiasi altro bene, può determinare per l'impresa effetti diversi in relazione all'attività da essa svolta.

Nel caso in cui essi non costituiscono beni merce al momento della cessione potranno registrarsi plusvalenze e minusvalenze.

Indicazioni per la determinazione delle stesse sono fornite dall'art. 164 del T.U.I.R., il quale prevede, al comma 2, che *"Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato"*.

Sul punto la C.M. 48/E del 10 Febbraio 1998 specifica *"... ai fini della proporzione richiesta dalla suddetta norma, tenuto conto dell'espresso riferimento ivi contenuto all'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato deve ritenersi che al numeratore vada indicato*



l'ammortamento fiscalmente dedotto e al denominatore gli ammortamenti effettuati ai fini civilistici".

Gli automezzi e l'I.v.a.

L'Imposta sul valore aggiunto, relativa all'acquisto delle autovetture e degli autoveicoli indicati alle lett. c) dell'art. 54 del Codice della strada,⁴ non è ammessa in detrazione, a meno che tali mezzi siano:

- adibiti ad uso pubblico;
- oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- acquistati da agenti o rappresentanti di commercio

Di grande interesse è la disposizione contenuta nell'art. 2, comma 17 della Finanziaria 2004, la quale ha prorogato al 31 Dicembre 2004 la previsione generale di indetraibilità oggettiva dell'IVA.

Con lo stesso provvedimento si è, infatti, contestualmente prorogato al 31 dicembre 2004 la previsione del comma 4 dell'art. 30 della L. n. 388/2000 (Finanziaria 2001), con la quale si era disposto, limitatamente ai costi di acquisizione (e quindi acquisto, importazione e contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili) di ciclomotori, motocicli, autovetture e autoveicoli di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 19 bis1 del D.p.r. 633/1972, la riduzione dell'indetraibilità al 90% del relativo ammontare ed al 50% nel caso di veicoli con propulsione non a combustione interna.

Pertanto l'IVA indetraibile, che in quanto tale concorrerà alla formazione del costo del veicolo, sarà pari al 90% del totale Iva.

Riteniamo opportuno sottolineare, al fine di dirimere possibili dubbi circa l'interpretazione dell'art. 19 bis1, che, relativamente alle spese di impiego e custodia dei ciclomotori, motocicli ed autovetture e sugli acquisti ed importazioni di carburanti e lubrificanti ad essi destinati, l'Agenzia delle Entrate con C.M. n. 1/E del 3 Gennaio 2001 ha affermato che resti immutato il regime di totale indetraibilità dell'imposta.

⁴ lett. a): autovetture: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente; c): veicoli aventi massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 o 4,5 tonnellate se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose capaci di contenere al massimo nove posti compreso quello del conducente.



Per le stesse considerazioni svolte nel paragrafo relativo alle imposte dirette, le limitazioni alla detraibilità dell'Iva, sopra esaminate, non possono operare in relazione all'acquisto o importazione di mezzi di trasporto non contemplati nell'art. 19 bis1, dovendosi anche ai fini Iva avere riguardo al soddisfacimento del requisito della strumentalità, nell'accezione esaminata nel paragrafo relativo all'inerenza.

Perché si possa legittimamente operare la detrazione dell'Iva sull'acquisto degli autoveicoli indicati dall'art. 19 bis1 non è tuttavia sufficiente il riscontro della mancanza di ipotesi di indetraibilità di tipo oggettivo; occorre, infatti, oltre al soddisfacimento di detto requisito, che non si configurino neanche limitazioni "soggettive" che hanno riguardo alle circostanze in cui gli autoveicoli siano destinati ad operazioni esenti, non imponibili, escluse dal campo IVA o anche estranee all'esercizio dell'attività.

In tali ipotesi la detrazione IVA può essere preclusa o ridotta (in quest'ultimo caso essa verrà calcolata attraverso la determinazione del pro-rata di detraibilità ai sensi dell'art. 19, comma 5).

Panorama Europeo

La disamina della problematica della deducibilità fiscale dei costi riferiti alle automobili aziendali non può prescindere, al giorno d'oggi, da una panoramica, per quanto veloce e concisa, della stessa classe di problemi, fatta su scala europea. Appare, infatti, molto importante vedere come gli altri paesi comunitari abbiano cercato di risolvere la questione.

Ovviamente il profilo di maggiore interesse è quello che ha riguardo al comparto della detraibilità dell'IVA sulle auto aziendali

Si può osservare come in Austria, Finlandia, Gran Bretagna, Grecia, Irlanda e Danimarca (IVA detraibile solo per noleggi effettuate per un periodo superiore a 6 mesi) l'imposta sul valore aggiunto delle spese relative all'acquisto, noleggio, leasing non è deducibile. La Francia ed il Portogallo offrono alcuni benefici, concedendo una deducibilità all'80% sull'utilizzo di gasolio (al 50% per il G.P.L.).

In Belgio, Germania e Spagna si registra la detraibilità nella misura del 50%, e solamente in Svezia è pari al 100% sull'acquisto diretto.



In Olanda e Lussemburgo la detraibilità dell'IVA varia, a seconda delle fattispecie, tra lo 0 e 100%.

Se si prendono in esame le quote dell'ammontare fiscalmente rilevante per i beni non strumentali, Belgio, Danimarca, Finlandia, Germania, Grecia, Lussemburgo, Spagna e Svezia non hanno limiti di valore massimo fiscalmente riconosciuto, mentre soltanto la Francia presenta un limite massimo di deducibilità pari a quello italiano (€ 18.075,99 per le autovetture).

L'esame comparato mostra come l'Italia sia il solo Paese a prevedere che il costo massimo fiscalmente deducibile per quote di ammortamento è pari al 50% del valore massimo fiscalmente riconosciuto (per le autovetture aziendali $18.075,99 \times 50\% = € 9.038$).